



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw, Anschrift, vertreten durch die Mayrl & Partner Wirtschaftsprüfer, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 52, vom 23. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 18. Juli 2013 betreffend die Zurückweisung des Antrages vom 2. Juli 2013 auf Rückerstattung des Normverbrauchsabgabe-Zuschlages bezüglich des Aston Martin, V8 Vantage Roadster, nach der am 16. Oktober 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen die Zurückweisung des Anbringens vom 2. Juli 2013, mit dem der Berufungswerber – unter Hinweis auf das „Urteil des Europäischen Gerichtshofes „Iona Tatu“ - die **„Rückzahlung des zu Unrecht entrichteten Malusbetrages iSd [§ 6a NoVAG 1991](#) gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#)“** beantragte.

In diesem Antrag stellte der steuerliche Vertreter für den Berufungswerber dar, dass sein Mandant am 26. April 2012 (Buchungstag gem. Ausdruck des Steuerkontos) für das am 28. Februar 2008 erstmalig in Betrieb genommene Fahrzeug Aston Martin, V8 Vantage Roadster, Normverbrauchsabgabe in Höhe von EUR 14.358,26 entrichtet hatte. Der darin enthaltene „CO₂-Zuschlag gem. [§ 6a NoVAG 1991](#)“ hatte EUR 6.400,00 betragen.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit **Bescheid vom 18. Juli 2013** als verspätet zurück und begründete dies wie folgt:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde. Eine Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#) kann nur erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wird ([§ 201 Abs. 2 Z 2 BAO](#)).

Da die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe für das gegenständliche Fahrzeug am 26. April 2012 eingebracht wurde, war der gegenständliche Antrag als verspätet zurückzuweisen.“

Dagegen wurde mit Schreiben vom 23. Juli 2013 Berufung ergriffen und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Berufungswerber verwies darauf, dass das Bundesministerium für Finanzen die Änderung der Rechtsauslegung gemäß [§ 6a NoVAG 1991](#) mit Erlass bzw. Mitteilung BMF-010220/0133-IV/9/2013 durchgeführt habe.

Es sei außerdem äußerst befremdend, wenn am 23. April 2012 schon das EuGH-Urteil bestanden habe, das Finanzamt bzw. die normverbrauchsabgabenberechnende Stelle gewusst habe, dass der CO₂-Zuschlag gem. [§ 6a NoVAG 1991](#) nicht zu berechnen sei, ihn dennoch berechnet habe und unberechtigterweise ein Betrag von EUR 6.400,00 rechtswidrig vorgeschrieben worden sei. Diese Stelle berufe sich nun auf die Bestimmung des [§ 201 Abs. 2 Z 2 BAO](#) und weise den Antrag als verspätet zurück.

Hier werde festzustellen sein, dass das Bundesministerium für Finanzen säumig war, erst am 29. Mai 2013 die Rechtsmeinung geändert habe und dass innerhalb eines Jahres ab der Änderung der Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen der Antrag gestellt

wurde. Aus diesen Gründen werde die Berufung nicht zurückzuweisen sein, vielmehr werde – falls die Berufung nicht positiv erledigt werden kann – eine amtswegige Wiederaufnahme unumgänglich sein, da sonst ein absolut rechtswidriges Verhalten der dem Bundesministerium für Finanzen nachgeordneten Abgabenbehörden anzulasten sein wird und schon aus diesem Grund die Rückforderung als berechtigt gelten muss.

In diesem Schreiben stellte der Berufungswerber die folgenden Anträge:

- a) Aufhebung des angefochtenen Bescheides.
- b) Stattgabe des Antrages auf Rückerstattung des NoVA-Zuschlages vom 2. Juli 2013.
- c) Der Berufungswerber verzichtete ausdrücklich auf eine negative Berufungsvorentscheidung.
- d-f) Die Berufung möge durch die Abgabenbehörde 2. Instanz, durch den gesamten Berufungssenat und nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden werden.

Das Finanzamt legte dieses Rechtsmittel ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit 1. August 2013 direkt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

In der am 16. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Berufungswerber führte – vom Finanzamt unwidersprochen – aus, er das NoVA-Erklärungsformular von einem Beamten des Finanzamts erhalten und dieses unter dessen Anleitung ausgefüllt. In weiterer Folge habe er diesen Betrag beim FA einbezahlt.

Sein steuerlicher Vertreter wies darauf hin, das Finanzamt habe bis 29. Mai 2013 die Meinung vertreten, die Verschreibung eines NoVA-Zuschlages für ein Fahrzeug, das vor dem 1.7.2008 erstmalig im EU-Raum zugelassen worden war, sei rechters. Er vertrete die Ansicht, die relevante Einjahres-Frist beginne erst mit der Änderung der Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zu laufen. Der Antrag vom 2. Juli 2013 sei deshalb jedenfalls rechtzeitig gewesen ist, ansonsten der Finanzbeamte bei der (damaligen) Berechnung gegen geltendes Recht verstoßen hätte.

Das EuGH-Urteil „Tatu“ sei bereits 2011 ergangen und das Finanzressort habe erst im Jahr 2013 seine Rechtsmeinung geändert. Wenn die Republik ihre Meinung erst so spät ändere, sei es nur recht und billig, dass der Berufungswerber aufgrund des Antrages innerhalb einer sehr kurzen Frist nach Änderung dieser Rechtsmeinung den NoVA-Zuschlag rückerstattet erhalte.

Der Umdeutung des Antrages „gem. [§ 299 BAO](#)“ in Richtung „[§ 201 BAO](#)“ unter sinngemäßer Anwendung des [§ 299 BAO](#)“ sei richtig und vom Berufungswerber so gemeint gewesen. Wesentlich sei das Bestehen eines Anspruches auf Rückerstattung des NoVA-Zuschlages.

Theoretisch müsse er überhaupt keine Gesetzesstelle anführen und es sei eindeutig erkennbar, worauf der Antrag gerichtet war.

Der Vertreter führte weiters aus, er sei damals und heute Zustellbevollmächtigter des Berufungswerbers und habe den bekämpften Bescheid ordnungsgemäß zugestellt bekommen.

Der Amtsbeauftragte führte aus, das Finanzamt vertrete nach wie vor die Meinung, dass der Fristenlauf bereits mit der Abgabe der NoVA-Erklärung begonnen hat. Wenn man davon ausgehe, dann sei der streitgegenständliche Antrag außerhalb der Einjahres-Frist erfolgt und somit verspätet.

Der Vertreter des Berufungswerbers replizierte, dass er dann ja bereits mit dem Datum des Ergehens der Info des BMF verspätet gewesen wäre und beantragte abschließend noch einmal die Rückzahlung des NoVA-Betrages.

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Die Entscheidung basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet und unbestritten ist.

1.1 Vorgänge am 23. April 2012

Aus der im Akt aufliegenden Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (NoVA) zum strittigen Fahrzeug (Bl. 1) sowie dem in Kopie vorliegenden „Kaufvertrag“ (Bl. 3) und der EU-Betriebserlaubnis der Salzburger Landesregierung (Aktenzahl S-####/2012; Bl. 4 f) ist ersichtlich, dass dieses am 29. Februar 2008 erstmals in Betrieb genommen wurde. Der Berufungswerber erwarb das Fahrzeug am 12. April 2012 (Kilometerstand 70.353) in Luxemburg.

Der Berufungswerber erschien am 23. April 2012 persönlich mit diesen Unterlagen im Infocenter des Finanzamtes. Nach seinen unwidersprochenen Angaben überreichte ihm daraufhin ein Bediensteter des Finanzamts eine NoVA-Erklärung, die der Berufungswerber selbst handschriftlich ausfüllte, unterfertigte und beim Finanzamt abgab. Die Berechnung der NoVA erfolgte dabei durch den Finanzamtsbediensteten unter Verwendung des sogenannten NoVA-Rechners 2.6.5. Diesen vom Finanzamt errechneten Betrag übernahm der Berufungswerber in seine Erklärung und brachte ihn beim Finanzamt zur Einzahlung (vgl. Akt Bl. 7 und 7a).

Die Berechnung weist die folgenden Eckdaten aus:

NoVA-Bemessungsgrundlage	34.782,61	
NoVA-Satz	16,00%	5.565,22
NoVA-Bonus	-200,00	
NoVA-CO ₂ -Malus (§ 6a NoVAG)	13.000,00	
Saldo Bonus/Malus	12.800,00	
davon 3/8	4.800,00	4.800,00
Zwischensumme		10.365,22
Zuschlag § 6 Abs. 6 NoVAG	20,00%	2.073,04
NoVA		12.438,26

Gleich dahinter ist im NoVA-Akt eine weitere Berechnung des Finanzamts vom selben Tag abgeheftet (Bl. 9-9b). Diese Berechnung weicht insofern von der ersten ab, als der Zuschlag nun mit 4/8 anstatt der bisherigen 3/8 zum Ansatz gebracht wurde. Der Berufungswerber korrigierte offenbar daraufhin seine NoVA-Erklärung um den errechneten Differenzbetrag von EUR 1.920,00 und zahlte diesen ebenfalls sofort beim Finanzamt bar ein (Bl. 10 f).

Die letztaktuelle Berechnung stellt sich wie folgt dar:

NoVA-Bemessungsgrundlage	34.782,61	
NoVA-Satz	16,00%	5.565,22
NoVA-Bonus	-200,00	
NoVA-CO ₂ -Malus (§ 6a NoVAG)	13.000,00	
Saldo Bonus/Malus	12.800,00	
davon 4/8	6.400,00	6.400,00
Zwischensumme		11.965,22
Zuschlag § 6 Abs. 6 NoVAG	20,00%	2.393,04
NoVA		14.358,26
NoVA bisher		-12.438,26
Differenz		1.920,00

1.2 Antrag vom 2. Juli 2013

Am 2. Juli 2013 und damit etwas über ein Jahr und zwei Monate nach den oben dargestellten Vorgängen beantragte der Berufungswerber die Rückerstattung des NoVA-Zuschlags (EUR 6.400,00 gem. [§ 6a NoVAG 1991](#)) wie oben beschrieben.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Der steuerlich vertretene Berufungswerber stützte sich bei seinem Anbringen ausdrücklich auf [§ 299 Abs. 1 BAO](#). Nach dieser Bestimmung kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen **einen Bescheid** der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Spezielle Inhaltserfordernisse sind für Anträge auf Aufhebung nicht vorgesehen. Sinnvollerweise sollte im Aufhebungsantrag angegeben werden, welcher Bescheid aufzuheben ist (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Tz 28).

Voraussetzung ist jedenfalls die **Existenz eines Bescheides**. Existiert ein solcher nicht, geht der Aufhebungsantrag ins Leere und er ist schon aus diesem Grunde als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Tz 32). Dieses Schicksal würde den hier zu beurteilenden Antrag in enger Gesetzesauslegung treffen.

Das Finanzamt interpretierte den Antrag allerdings im Zurückweisungsbescheid als Antrag auf Festsetzung gem. [§ 201 BAO](#), was der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung als richtig und dem Erklärungswillen entsprechend akzeptierte. Das ist auch durch die Rechtsprechung der Höchstgerichte gedeckt, da der allgemeine Grundsatz gilt, dass es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 299 Tz 29 unter Verweis auf VwGH 20.2.1998, [97/15/0153](#), 0154; 23.4.2001, 99/14/0104).

[§ 201 BAO](#) lautet:

- „(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*
- (2) Die Festsetzung kann erfolgen,*
- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
 - 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
 - 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*
 - 4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)*
 - 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*
- (3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,*
- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*
 - 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden,*
 - 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*
- (4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.*

Wie vom Unabhängigen Finanzsenat schon entschieden (vgl. z.B. UFS 22.10.2010, RV/0333-S/10) ist die NoVA eine Selbstberechnungsabgabe (§ 1 Z 3 NoVAG), weshalb sie in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt. Da die hier zu beurteilende NoVA bislang

noch nie bescheidmäßig festgesetzt wurde, kann eine Rückerstattung des Zuschlages (§ 6a NoVAG) nur im Wege einer solchen erstmaligen Festsetzung der gesamten Abgabe erfolgen, was das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 201 BAO](#) bedingt.

Auf Nachfrage erklärte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung, er stimme mit der vom Finanzamt vorgenommenen Interpretation des „Antrages auf Rückzahlung des NoVA-Malusbetrages gem. [§ 299 Abs. 1 BAO](#)“ als Antrag „gem. [§ 201 BAO](#) und sinngemäßer Anwendung des [§ 299 BAO](#)“ überein.

Die hier stattzufindende Prüfung reduziert sich damit auf das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 2 BAO](#). Diese Regelung wurde mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz ([BGBl. I Nr. 97/2002](#); AbgRmRefG) aufgrund eines Initiativantrages in das Gesetz eingefügt, der die Änderung auszugsweise wie folgt begründete (IA 666/A d.B. GP XXI; Formatierung **fett** durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*„Die Neufassung des [§ 201 BAO](#) dient primär der **Harmonisierung** der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von **Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden**.*

*Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener **Fristen** (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide **gemäß § 299 BAO** aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen.*

...

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben hat zwingend zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme (abgesehen von einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren) vorliegen. Dies bewirkt einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage.

Ebenso soll (zur "Harmonisierung" mit dem Berufungsrecht) die Festsetzung dann nicht (nur) im Ermessen liegen, wenn der Abgabepflichtige die Festsetzung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Selbstberechnung beantragt.

Die Normierung eines Antragsrechts in [§ 201 Abs. 1 BAO](#) vermeidet Verschlechterungen der Rechtsposition des Abgabepflichtigen (vor allem hinsichtlich der Entscheidungspflicht), die sich ansonsten daraus ergeben könnten, dass nunmehr die Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben grundsätzlich nicht mehr zwingend zu erfolgen hat (sondern im Ermessen liegt)."

...

Bei Veranlagungsbescheiden beginnt der Fristenlauf gem. [§ 299 BAO](#) mit der Zustellung des entsprechenden Abgabenbescheides (materielle Rechtskraft). Beurteilt wird in der Folge der Kenntnisstand von Behörde und Abgabepflichtigem zu diesem Zeitpunkt. Hat sich im Tatsachenbereich nichts geändert, kommt regelmäßig nur die Korrektur des Veranlagungsbescheides innerhalb der Jahresfrist des [§ 299 BAO](#) (in Verbindung mit [§ 302 Abs. 1 BAO](#)) in Frage. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Erstbescheid unter „Mithilfe“ der Abgabenbehörde zustande kam (etwa nach Auskünften, Berechnungen oder Ermittlungen des

Finanzamts) oder nur auf den vom Abgabepflichtigen eigenständig ermittelten Bemessungsgrundlagen basiert.

Legt man diese Grundsätze im Sinne einer Harmonisierung auf [§ 201 Abs. 2 Z 1 und 2 BAO](#) um, darf es auch hier keine Rolle spielen, wie der vom Abgabepflichtigen in einer Abgabenerklärung selbst bekannt gegebene Abgabebetrag konkret errechnet wurde. Wurde ein Betrag unter Offenlegung aller Umstände und mit Unterstützung des Finanzamts errechnet, sodann im Wege einer Abgabenerklärung erklärt und sogleich einbezahlt, so soll dieser Abgabepflichtige im Sinne der Rechtssicherheit demselben Schutz unterliegen, wie wenn die Abgabe mittels Veranlagungsbescheid festgesetzt worden wäre. Ein solcher Bescheid wäre für das Finanzamt im Regelfall nur innerhalb eines Jahres veränderbar und damit auch verböserungsfähig.

Da die Neufassung des [§ 201 BAO](#) der Harmonisierung mit diesen Bestimmungen diene, kann für Selbstberechnungsabgaben nichts anderes gelten, auch wenn sich dies – wie hier - zum Nachteil des Abgabepflichtigen auswirken sollte (vgl. auch UFS 18.9.2013, RV/0343-S/13).

Vom Berufungswerber wurde die Unkenntnis des Finanzbediensteten gerügt, der den Berufungswerber trotz Vorliegens eines gegenteiligen Urteils des EuGH bei der Selbstberechnung unter Ansatz eines Malus-Zuschlages unterstützte.

Richtig ist, dass das europäische Höchstgericht bei der Beurteilung eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes schon im April 2011 zum Schluss kam, dass [Art. 110 AEUV](#) dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren (EuGH 7.4.2011, Rs. [C-402/09](#) „Ioan Tatu“ Rn 61; veröffentlicht am 28. Mai 2011 im Amtsblatt der Europäischen Union). Dieses Urteil wurde in Österreich in Zusammenfassungen bereits 2011 publiziert (FJ 2011, 231; wbl 2011/118), ohne aber auf die Rechtslage in Österreich einzugehen. Im November 2012 allerdings bezog sich der Unabhängige Finanzsenat auf dieses Urteil und sprach aus, dass ein 2006 in Deutschland erstmals zum Verkehr zugelassenes Fahrzeug beim Import nach Österreich im Jahr 2012 nicht der Malus-Regel unterliegt (UFS 27.11.2012, RV/0265-K/12; aufgenommen in die Findok am 11. Dezember 2012). Dies wäre noch innerhalb der Jahresfrist gewesen.

Richtig ist auch, dass das Bundesministerium für Finanzen die darauf basierende Änderung seiner Rechtsauslegung erst mit einiger Verzögerung publizierte (Erlass vom 29.5.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013).

All dem bleibt aber für die Beurteilung des konkreten Falles eine Auswirkung versagt, sind doch die Fristen des [§ 201 BAO](#) - im Gegensatz zur Wiedereinsetzungsfrist gem. [§ 308 BAO](#) - verschuldensunabhängig zu berücksichtigen. Bei deren Versäumung sind eine Festsetzung unzulässig und der Antrag zurückzuweisen. Keinen Einfluss kann darauf haben, dass die bekanntgegebene Selbstberechnung deshalb nicht richtig war, weil sie auf einer falschen Auskunft des Finanzamtes beruhte.

Dies erlaubt keine andere Entscheidung, als die Bestätigung des Bescheides des Finanzamts.

Salzburg, am 16. Oktober 2013